

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

24 de fevereiro de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial — Livre circulação de capitais — Fiscalidade direta — Imposto sobre o rendimento — Dedutibilidade das prestações de alimentos pagas como contrapartida de uma doação a título de sucessão entre vivos — Exclusão para os contribuintes não residentes»

No processo C-559/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 14 de maio de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de outubro de 2013, no processo

Finanzamt Dortmund-Unna

contra

Josef Grünewald,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vice-presidente, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (relator), presidentes de secção, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de setembro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação do Finanzamt Dortmund-Unna, por S. Lorenz, na qualidade de agente,

¾ em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

¾ em representação do Governo francês, por D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por G. Braun e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de novembro de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 63.º TFUE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Dortmund-Unna (Serviço de Finanças de Dortmund-Unna, a seguir «Finanzamt») a J. Grünewald a respeito da recusa do Finanzamt de admitir a dedução, a título de imposto sobre os rendimentos de participações numa sociedade de direito civil obtidas por doação a título de sucessão entre vivos, de prestações de alimentos pagas por J. Grünewald aos seus pais como contrapartida dessa cessão de participações, com o fundamento de que não é residente na Alemanha.

Quadro jurídico

3 Nos termos do § 1 da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. 2002 I, p. 4210, a seguir «EStG»), as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento pela totalidade dos seus rendimentos, ao passo que as que não tenham o seu domicílio nem a sua residência habitual no território alemão estão parcialmente sujeitas a este imposto quando obtenham rendimentos nacionais na aceção do § 49 da EStG.

4 O § 10, n.º 1, da EStG tem a seguinte redação:

«Constituem despesas extraordinárias os seguintes encargos, desde que não constituam despesas de exploração nem despesas profissionais:

[...]

1a. As rendas e os encargos permanentes fundados em obrigações específicas que não estejam economicamente relacionados com os rendimentos que não são considerados na tributação [...]»

5 Entre os rendimentos referidos no § 49 da EStG incluem-se os provenientes do exercício de uma atividade industrial ou comercial no território alemão.

6 O § 50, n.º 1, da EStG dispõe:

«As pessoas parcialmente sujeitas a imposto só podem deduzir as despesas de exploração (§ 4, n.os 4 a 8) ou as despesas profissionais (§ 9) na medida em que as mesmas estejam economicamente ligadas aos rendimentos auferidos no território nacional. [...] [O]s §§ 10 [e seguintes] não são aplicáveis.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 No âmbito de uma doação a título de sucessão entre vivos, J. Grünewald recebeu do seu pai, por contrato de 17 de janeiro de 1989, uma participação de 50% numa sociedade civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) com atividade hortícola e localizada na Alemanha, tendo o seu irmão recebido a outra metade. Como contrapartida dessas doações, os beneficiários obrigaram-se a pagar ao seu pai ou, eventualmente, aos seus pais as prestações descritas no § 2 desse contrato.

8 J. Grünewald, que reside num Estado-Membro distinto da República Federal da Alemanha e não dispõe de domicílio nem de residência habitual na Alemanha, auferiu, entre 1999 e 2002, em virtude da referida participação social, rendimentos decorrentes de atividade comercial. Auferiu, além disso, outros rendimentos na Alemanha.

9 O Finanzamt considerou que o interessado estava parcialmente sujeito a imposto e, com fundamento no disposto no § 50 da EStG, negou-lhe a possibilidade de deduzir dos seus rendimentos tributáveis na Alemanha as prestações de alimentos que tinha pagado aos seus pais, residentes na Alemanha.

10 O Finanzgericht Münster (Tribunal Fiscal de Münster) deu provimento ao recurso que J. Grünewald interpôs dessa decisão.

11 O Finanzamt interpôs recurso para o Bundesfinanzhof (Tribunal Fiscal Federal) pedindo que o acórdão seja anulado e que seja negado provimento ao recurso.

12 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, foi com justeza que o Finanzamt recusou, em conformidade com o direito nacional aplicável, deduzir as prestações de alimentos em causa no cálculo da matéria coletável do imposto sobre o rendimento no âmbito da obrigação fiscal limitada de J. Grünewald. Este último podia deduzir as despesas de exploração e as despesas profissionais economicamente ligadas aos rendimentos auferidos no território nacional, mas não despesas extraordinárias como estas prestações de alimentos.

13 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio considera que persiste a dúvida quanto à compatibilidade deste regime fiscal com o direito da União. É verdade que, no seu acórdão Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de não serem dedutíveis as prestações de alimentos privadas devidas por contribuintes não residentes que estão ligadas a rendimentos auferidos em território nacional provenientes da locação de bens imóveis, ao passo que o contribuinte sujeito a tributação global pode deduzir essas prestações, restringe a livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE, visto a obrigação de pagamento dessas prestações decorrer da transmissão do bem imóvel. No entanto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, no acórdão Schröder (EU:C:2011:198), o Tribunal de Justiça, por não ter sido questionado quanto a este aspeto, não se pronunciou, designadamente, sobre a questão de saber se era necessário tomar em consideração que o regime fiscal nacional em causa assentava no princípio dito «da correspondência» («Korrespondenzprinzip»), segundo o qual, uma vez que o devedor de uma pensão dispunha de um direito a dedução da mesma, o beneficiário dessa pensão deve ser tributado.

14 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 63.º TFUE opõe-se a um regime de um Estado-Membro segundo o qual as prestações de alimentos realizadas por contribuintes não residentes devidas em virtude da transmissão, por efeito de contrato sucessório, de património gerador de rendimentos situado em território nacional não são dedutíveis, ao passo que as mesmas prestações são dedutíveis quando realizadas por contribuintes sujeitos a tributação global, sendo que, neste caso, a dedução tem como contrapartida a tributação do beneficiário da prestação de alimentos (no caso de ser um contribuinte sujeito a tributação global)?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais

15 Importa salientar que, no processo que deu origem ao acórdão Schröder (EU:C:2011:198), estava em causa a legislação nacional cuja aplicação foi objeto do presente pedido de decisão prejudicial. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 63.º TFUE, que proíbe as restrições aos movimentos de capitais, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma

legislação de um Estado?Membro que, ao mesmo tempo que permite a um contribuinte residente deduzir as prestações pagas a um ascendente que lhe transmitiu bens imóveis sitos no território desse Estado?Membro dos rendimentos locativos produzidos por esses bens, não concede essa dedução a um contribuinte não residente, desde que a obrigação de pagar essas rendas decorra da transmissão dos referidos bens.

16 Os elementos de facto e de direito que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, tornam o presente pedido de decisão prejudicial necessário prendem-se com a dupla circunstância de, no caso vertente, por um lado, os rendimentos tributados ao contribuinte não residente serem provenientes de participações numa sociedade e não da locação de bens imóveis e, por outro, o regime fiscal nacional em causa no processo principal assentar no princípio da correspondência, segundo o qual a dedução da prestação paga pelo devedor desta última deve corresponder a tributação do rendimento auferido com esta prestação ao respetivo beneficiário.

17 Nestas condições, há que considerar que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado?Membro que recusa a um contribuinte não residente que tenha auferido nesse Estado?Membro rendimentos comerciais gerados pela atividade de uma sociedade cujas participações lhe foram transmitidas por um familiar por efeito de contrato sucessório deduzir a esses rendimentos as prestações que pagou a esse familiar como contrapartida dessa transmissão, ao passo que a mesma legislação confere essa dedução a um contribuinte residente com o fundamento de que essas prestações são tributadas ao respetivo beneficiário.

18 A este respeito, importa recordar, em primeiro lugar, que, segundo jurisprudência constante, as sucessões e os donativos constituem movimentos de capitais, na aceção do artigo 63.º TFUE, com exceção dos casos em que os elementos que os integram se situem no interior de um só Estado?Membro (v., neste sentido, designadamente, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 26). Por conseguinte, há que considerar que a transmissão em causa de participações numa sociedade estabelecida na Alemanha, no âmbito de uma sucessão entre vivos, a uma pessoa singular residente noutro Estado?Membro está abrangida pelo artigo 63.º TFUE.

19 Em segundo lugar, as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, compreendem, entre outras, as que são de molde a dissuadir os não residentes de fazerem investimentos num Estado?Membro ou manterem tais investimentos (v., designadamente, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 30).

20 Segundo a legislação em causa no processo principal, uma pessoa singular que não tenha domicílio nem residência habitual na Alemanha está sujeita, nos termos do § 49 da EStG, ao imposto sobre os rendimentos auferidos nesse Estado? Membro para os rendimentos provenientes do exercício da atividade comercial no território alemão por uma sociedade em que essa pessoa possui participações. Contrariamente ao contribuinte residente, esse contribuinte não residente não pode, por força do § 50 da EStG, enquanto pessoa parcialmente sujeita ao imposto apenas sobre os rendimentos nacionais, deduzir a esses rendimentos uma prestação, como a que J. Grünewald paga no âmbito de uma sucessão entre vivos, enquanto despesa extraordinária na aceção do § 10, n.º 1, ponto 1a, da EStG. O tratamento fiscal menos favorável assim dado aos não residentes pode dissuadi-los de aceitarem participações em sociedades estabelecidas na Alemanha a título de sucessão entre vivos. Pode também dissuadir os residentes na Alemanha de designarem como beneficiários de uma sucessão entre vivos pessoas que residam num Estado? Membro que não seja a República Federal da Alemanha (v., neste sentido, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 32).

21 Tal legislação constitui, portanto, uma restrição à livre circulação de capitais.

22 Recorde-se, em terceiro lugar, que é verdade que, por força do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica o direito dos Estados? Membros de estabelecerem, na respetiva legislação fiscal, uma distinção entre contribuintes que não se encontram na mesma situação no que se refere à respetiva residência (acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 34).

23 Contudo, há que distinguir os tratamentos desiguais permitidos ao abrigo do artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações arbitrárias ou das restrições dissimuladas proibidas pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE. Com efeito, para que uma regulamentação fiscal nacional, como a que está em causa no processo principal, que faz uma distinção entre os contribuintes residentes e os não residentes, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais, é preciso que a diferença de tratamento diga respeito a situações não objetivamente comparáveis ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral (v., designadamente, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 35).

Quanto à comparabilidade das situações

24 Há que apreciar se, em circunstâncias como as do litígio no processo principal, a situação dos não residentes é comparável à dos residentes.

25 Resulta de jurisprudência constante que, em matéria de impostos diretos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, em regra, comparáveis, na medida em que o rendimento auferido no território de um Estado? Membro por um não residente constitui apenas, muito frequentemente, uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser apreciada mais facilmente no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (v., designadamente, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 37).

26 Do mesmo modo, o facto de um Estado-Membro não conceder aos não residentes certos benefícios fiscais que concede aos residentes não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objetivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (v., designadamente, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 38).

27 A situação é, no entanto, diferente, por um lado, no caso de o não residente não receber rendimentos significativos no Estado-Membro da sua residência e receber o essencial dos seus recursos tributáveis de uma atividade exercida no outro Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdão Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, n.º 36).

28 Consequentemente, se, no presente caso, se verificar, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, que os rendimentos auferidos na Alemanha, entre 1999 e 2002, por J. Grünwald constituem o essencial do seu rendimento global durante esse período, a situação do interessado deve ser considerada como objetivamente comparável à de um residente desse Estado-Membro.

29 O Tribunal de Justiça entendeu igualmente, por outro lado, que, no que diz respeito às despesas diretamente ligadas a uma atividade que gerou rendimentos tributáveis num Estado-Membro, os residentes e os não residentes neste Estado estão em situação comparável (v., designadamente, acórdão Schröder, EU:C:2011:198, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

30 Assim, têm uma conexão direta com a atividade em questão as despesas causadas por essa atividade e, portanto, necessárias para o respetivo exercício (v., neste sentido, acórdãos Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, n.os 9 e 27, e Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, n.º 25).

31 Nestas condições, se os rendimentos auferidos por J. Grünwald em território alemão durante os anos em causa não constituíam a parte essencial do seu rendimento global, o caráter comparável da situação desse contribuinte com a de um residente só poderia ser admitido se a prestação paga pelo interessado devesse ser considerada como uma despesa diretamente ligada aos rendimentos da atividade da sociedade estabelecida na Alemanha, cujas participações lhe foram transmitidas a título de sucessão entre vivos.

32 Importa recordar que cabe, em última instância, ao juiz nacional, que é o único competente para apreciar os factos em causa no processo principal e para interpretar a legislação nacional, determinar se é essa a situação. No entanto, no âmbito de um reenvio prejudicial, o Tribunal de Justiça, chamado a dar respostas úteis ao juiz nacional, tem competência para fornecer indicações baseadas nos autos do processo principal e nas observações escritas e orais que lhe foram apresentadas, suscetíveis de permitir ao órgão jurisdicional de reenvio decidir (v., designadamente, acórdão Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

33 A este respeito, resulta do conjunto dos elementos apresentados perante o Tribunal de Justiça que o compromisso de pagar a pensão em causa no processo principal decorre diretamente da cessão de participações da sociedade que exerce a atividade hortícola na origem dos rendimentos tributados na Alemanha, tendo este compromisso, apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio como a contrapartida dessa transmissão a título de sucessão entre vivos, sido uma condição necessária da referida transmissão. Se efetivamente assim for, a situação de J. Grünwald deve ser considerada como comparável à de um contribuinte residente.

34 Não se afigura que esta apreciação possa ser posta em causa por algumas das

considerações feitas a este propósito na decisão de reenvio ou nas observações apresentadas pelo Governo alemão perante o Tribunal de Justiça.

35 Em primeiro lugar, a existência da conexão entre as despesas suportadas pelo contribuinte não residente e os seus rendimentos tributáveis no Estado?Membro em causa não pode depender da natureza dos rendimentos gerados pelos elementos patrimoniais transmitidos. Embora, no processo que deu origem ao acórdão Schröder (EU:C:2011:198), esses rendimentos fossem provenientes da locação de imóveis transmitidos a título de sucessão entre vivos, enquanto, no presente processo principal, os rendimentos em causa são provenientes de participações numa sociedade que exerce uma atividade hortícola, e, em consequência, os referidos rendimentos recaiam em categorias de tributação diferentes, contudo, tal não implica uma qualificação diferente da conexão existente entre as despesas efetuadas e os rendimentos em causa no processo principal, sendo irrelevante, a esse respeito, a natureza destes últimos.

36 Em segundo lugar, no pressuposto de que o montante de uma pensão, como a que J. Grünwald paga, é determinado em função da capacidade contributiva do devedor e das necessidades em alimentos do beneficiário, não deixa de ser verdade que a existência de uma conexão direta, na aceção da jurisprudência referida no n.º 29 do presente acórdão, resulta não de qualquer correlação entre o montante da despesa em questão e o montante dos rendimentos tributáveis, mas do facto de essa despesa ser indissociável da atividade que produz os rendimentos (v., neste sentido, acórdão Schröder EU:C:2011:198, n.º 43).

37 Em terceiro lugar, é facto assente que, no presente processo, bem como no que deu origem ao acórdão Schröder (EU:C:2011:198), o pagamento da pensão pelo contribuinte não residente teve lugar no âmbito não de uma cessão onerosa de um elemento patrimonial, mas de uma transmissão gratuita a título de sucessão entre vivos. A este respeito, a inexistência de carácter oneroso desta cessão torna também inoperante o argumento evocado pelo órgão jurisdicional de reenvio e relativo ao facto de a referida pensão, no caso de uma aquisição de património a título oneroso, só dever ser dedutível se for repartida entre despesas de aquisição e juros. Em quaisquer circunstâncias, esse argumento é relativo ao montante da dedução e não ao princípio da mesma, o único em questão no presente caso.

38 Nestas condições, uma legislação nacional que, em matéria de imposto sobre o rendimento, recusa aos não residentes a dedução de uma pensão paga em condições como as que estão em causa no processo principal, mas que, em contrapartida, a concede aos residentes, apesar de a situação dos não residentes e dos residentes ser comparável, viola o artigo 63.º TFUE se essa recusa não for justificada por razões imperiosas de interesse geral.

Quanto à existência de razões imperiosas de interesse geral

39 Em primeiro lugar, importa verificar, como pede o órgão jurisdicional de reenvio, se a diferença de tratamento em causa no processo principal pode ser justificada pela necessidade de preservar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados?Membros, alegada pelo Governo alemão.

40 A este respeito, há que recordar, por um lado, que a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados?Membros é um objetivo legítimo, reconhecido pelo Tribunal de Justiça. Por outro, resulta de jurisprudência constante que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União Europeia, os Estados?Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário de modo a, nomeadamente, eliminarem a dupla tributação (acórdão DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, n.os 46 e 47).

41 No entanto, em circunstâncias como as do processo principal, esta justificação não se afigura demonstrada.

42 Cumpre, de facto, observar, em primeiro lugar, que, se, por força do «princípio da correspondência» (Korrespondenzprinzip) evocado no n.º 13 do presente acórdão, a legislação fiscal do Estado-Membro em causa se opõe à dedução, pelo devedor não residente, das prestações pagas, uma vez que o rendimento daí resultante para o beneficiário das mesmas não pode ser tributado a este último, designadamente porque ele próprio é não residente, este argumento, invocado pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo alemão, afigura-se, como salientou o advogado-geral no n.º 69 das suas conclusões, em qualquer caso, hipotético e não corresponde em nada às circunstâncias do processo principal.

43 Em seguida, a não dedutibilidade das prestações pelo devedor não residente, quando este está parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento, resulta do § 50 da EStG, independentemente do lugar de residência do credor e da tributação ou não dessas prestações a este último.

44 Nada permite, pois, considerar que a legislação em causa no processo principal visa a manutenção da repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros.

45 Em segundo lugar, o Governo alemão invoca igualmente o «princípio da correspondência» (Korrespondenzprinzip) para sustentar que a recusa de proceder à dedução das prestações pagas por um não residente parcialmente sujeito ao imposto sobre o rendimento responde à necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.

46 Este argumento não pode proceder.

47 Com efeito, dado que não foi demonstrada a existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem através da cobrança de determinado imposto, a legislação em causa também não pode ser justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.

48 É certo que o Tribunal de Justiça admitiu que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal pode justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado. Para que um argumento baseado nessa justificação possa ser acolhido, o Tribunal de Justiça exige, porém, um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação dessa vantagem pela liquidação de um determinado imposto, devendo o carácter direto deste nexo ser apreciado à luz do objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (v, neste sentido, acórdãos Papillon, C-7418/07, EU:C:2008:659, n.os 43 e 44, e Comissão/Alemanha, C-211/13, EU:C:2014:2148, n.º 55).

49 Esse nexo direto não existe quando se trata, designadamente, de impostos distintos ou do tratamento fiscal de contribuintes diferentes (acórdão DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, n.º 47). É o que acontece no presente caso, dado que a dedução das prestações pelo contribuinte e a tributação das mesmas ao seu beneficiário afetam necessariamente contribuintes distintos.

50 O Governo alemão refere, no entanto, que, se a dedução das prestações de alimentos privadas fosse autorizada na Alemanha sem que essas prestações fossem, ao mesmo tempo, tributadas aos seus beneficiários, o conjunto formado pelos pais e respetivos descendentes, em cujo âmbito tem lugar uma sucessão entre vivos («Generationennachfolgeverbund») e que, segundo esse governo, deve ser tratado «quase» como uma entidade fiscal única, dado que aí tem

lugar uma transferência da capacidade contributiva, beneficiaria de uma dupla vantagem.

51 No entanto, além de, como referido no n.º 42 do presente acórdão, a não tributação das prestações ao respetivo beneficiário não corresponder às circunstâncias do processo principal, é facto assente que a dedução das prestações de alimentos é recusada em todos os casos ao contribuinte não residente por força do § 50 da EStG, independentemente de estas prestações serem ou não tributadas na Alemanha. Assim sendo, este contribuinte não residente é tratado pela legislação nacional enquanto tal e não enquanto membro da entidade fiscal única evocada no número anterior do presente acórdão, não estando prevista por essa legislação a dedução das prestações que o mesmo pagou em caso de tributação dessas prestações ao beneficiário das mesmas.

52 Por último, ao evocar, sem outra especificação, o risco de as prestações poderem ser objeto de dedução uma segunda vez no Estado de residência do beneficiário, o Governo alemão não dá ao Tribunal de Justiça a possibilidade de apreciar o alcance desse argumento, apesar de não ter sustentado que a execução do disposto na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94), então em vigor, não teria permitido evitar esse risco.

53 Por consequência, o Governo alemão não pode alegar a preservação da coerência do regime fiscal aplicável à entidade fiscal única que invoca, para justificar o tratamento discriminatório reservado ao contribuinte não residente.

54 Em face das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que recusa a um contribuinte não residente que tenha auferido, nesse Estado-Membro, rendimentos comerciais gerados por participações numa sociedade, que lhe foram transmitidos por um familiar por efeito de um contrato sucessório, deduzir desses rendimentos as prestações que pagou a esse familiar a título de contrapartida dessa transmissão, ao passo que a mesma legislação confere essa dedução a um contribuinte residente.

Quanto às despesas

55 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que recusa a um contribuinte não residente que tenha obtido, nesse Estado-Membro, rendimentos comerciais gerados por participações numa sociedade, que lhe foram transmitidos por um familiar por efeito de um contrato sucessório, deduzir desses rendimentos as prestações que pagou a esse familiar a título de contrapartida dessa transmissão, ao passo que a mesma legislação confere essa dedução a um contribuinte residente.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.